

dr hab. Tomasz Oczkowski, prof. UMK

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1479-3801>

oczkotom@umk.pl

Katedra Prawa Karnego

Wydział Prawa i Administracji

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

radca prawny

O złożoności obowiązku badania przez sąd karny z urzędu przeszkody procesowej w postaci przedawnienia karalności za oszustwa podatkowe – glosa do wyroku Sądu Najwyższego – Izba Karna z dnia 31 stycznia 2022 r., V KK 515/21

Słowa kluczowe: Kodeks karny skarbowy; oszustwa podatkowe; przedawnienie karalności

Glosa dotyczy jednego z trafnych rozstrzygnięć Sądu Najwyższego, obejmującego analizę złożoności przedawnienia karalności za oszustwa podatkowe penalizowane w Kodeksie karnym skarbowym. Podzielić należy stanowisko Sądu Najwyższego, że w przypadku przestępstw związanych z uszczupleniem podatku sąd karny musi analizować także okoliczności spoza prawa karnego skarbowego, związane z oceną skuteczności zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Teza wyroku Sądu Najwyższego – Izba Karna z dnia 31 stycznia 2022 r., V KK 515/21

Sąd zobligowany jest badać z urzędu przeszkodę procesową w postaci przedawnienia. Tym samym, nawet sytuacja, w której oskarżony nie kwestionuje prawidłowości doręczenia mu zawiadomienia z art. 70c Ordynacji podatkowej, nie zwalnia organu procesowego ze zbadania tej kwestii.

Istota rozstrzygnięcia Sądu Najwyższego w sprawie V KK 515/21 – przedawnienie zobowiązania podatkowego jako przesłanka przedawnienia karalności za oszustwa podatkowe

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 31 stycznia 2022 r. podjął rozstrzygnięcie wydawałoby się dość oczywiste. Jednoznacznie wskazał, że w sprawach karnych czy też karnoskarbowych sąd z urzędu bierze pod uwagę jedną z negatyw-

nych przesłanek procesowych, jaką jest przedawnienie karalności. Ale w niniejszej sprawie nie jest istotna sama dość oczywista teza, ale sprawa i otoczenie prawne, które doprowadziło Sąd Najwyższy do tej tezy. Wiąże się ona z dość skomplikowanym otoczeniem prawnym wykraczającym poza analizę norm prawa karnego. W konsekwencji więc już na wstępie do niniejszej analizy zaakcentować należy, że Sąd Najwyższy słusznie wyszedł w swojej ocenie poza normy prawa karnego *sensu largo*. A było

to w tej sprawie konieczne. I co zostanie wykazane poniżej, Sąd Najwyższy w tej sprawie w pełni poprawnie dokonał oceny znaczenia prawnego przepisów wykraczających poza zakres prawa karnego *sensu largo*.

Przejsie do głębszej analizy wydanego przez Sąd Najwyższy orzeczenia i związanego z nim uzasadnienia wymaga drobnego wprowadzenia. Sąd Najwyższy rozpatrywał skargę kasacyjną w sprawie, w której doszło do skazania m.in. za oszustwa podatkowe z art. 54 § 2 k.k.s.¹ oraz z art. 56 § 1 k.k.s. Z uzasadnienia do głosowanego orzeczenia wynika, że zarzucane i osądzone czyny dotyczyły uszczupień podatkowych w zakresie podatku dochodowego oraz podatku od towarów i usług. Co istotne, Sąd Najwyższy uwzględnił jeden z zarzutów kasacyjnych, że żaden z sądów I oraz II instancji nie zajmował się podnoszoną przez obronę kwestią przedawnienia zobowiązań podatkowych, a okoliczność ta ma znaczenie przy ocenie, czy doszło do przedawnienia karalności zarzucanych w sprawie oszustw podatkowych. Ten konieczny krótki opis sprawy, w której Sąd Najwyższy rozpatrywał skargę kasacyjną, pozwala nam na przejście do analizy poprawności ocen i analiz leżących u podstaw głosowanego orzeczenia.

Przedawnienie zobowiązania podatkowego jako odrębna okoliczność skutkująca przedawnieniem karalności oszustw podatkowych

Jako punkt wyjścia można wyprowadzić tezę, że nie jest zaskoczeniem, że w sprawie karnoskarbowej sądy karne pominęły złożone kwestie prawne wpływające na możliwe przedawnienie karalności przestępstw karnoskarbowych polegających na niepłaceniu podatków. W tej bowiem sferze karnej są to zagadnienia bardzo skomplikowane i ściśle powiązane z przepisami spoza prawa karnego skarbowego. Co więcej, kwestie te powiązane są także

z kluczowymi instytucjami prawa podatkowego chronionymi przez przepisy prawa karnego skarbowego.

Przestępstwa podatkowe wiążą się z wyspecjalizowaną gałęzią prawa karnego, w której kluczową pozycję zajmuje Kodeks karny skarbowy. I niewątpliwie sankcjonuje on m.in. różnego rodzaju naruszenia obowiązków podatkowych, z naczelnym obowiązkiem zapłaty należnego podatku. A ponieważ prawo podatkowe w bardzo ograniczonym zakresie operuje sankcjami za naruszenie wykonania określonych obowiązków podatkowych, to w konsekwencji ciężar ochrony obowiązków podatkowych spoczywa właśnie na prawie karnym skarbowym. Mamy tu jednak do czynienia z występowaniem głębokich relacji między tą szczególną gałęzią prawa karnego a prawem podatkowym, które jest tu chronione². I powiązanie to nie dotyczy wyłącznie przepisów części szczególnej k.k.s., ale także kwestii przedawnienia karalności za oszustwa podatkowe.

Powiązanie to wynika z treści art. 44 k.k.s., który określa przesłanki przedawnienia karalności za przestępstwa podatkowe. Zgodnie z art. 44 § 1 k.k.s. przedawnienie karalności za przestępstwa podatkowe, zagrożone wyłącznie karą grzywny lub również karą pozbawienia wolności w wymiarze do lat 3, wynosi lat 5 do dnia popełnienia czynu. W przypadku zaś przestępstw podatkowych zagrożonych karą pozbawienia wolności o górnym wymiarze powyżej 3 lat przedawnienie karalności wynosi lat 10 od popełnienia czynu.

Odmienne do aktualnego brzmienia Kodeksu karnego³, wydłużenie terminów przedawnienia karalności za przestępstwa podatkowe wiąże się nadal z czynnością procesową w postaci przedstawienia zarzutów (art. 44 § 5 k.k.s.). Ale dla naszych rozważań istotna jest treść przepi-

¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tj. Dz.U. 2024, poz. 628), dalej: k.k.s.

² Zob. T. Oczkowski, *O niezamierzonej „dwukierunkowości” Kodeksu Karnego Skarbowego w karaniu za zachowania godzące w obowiązki fiskalne*, „Palestra” 2024, nr 9, s. 66.

³ Kodeks karny to brak w tekście przytoczenia pełnej nazwy, tj. ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tj. Dz.U. 2025, poz. 383).

sów art. 44 §2 i 3 k.k.s., te bowiem przewidują pewne modyfikacje przy przedawnieniu karalności oszustw podatkowych, a więc m.in. czynów, których dotyczy głosowane orzeczenie Sądu Najwyższego. Przepis art. 44 § 3 k.k.s. określa początek biegu terminu przedawnienia karalności przy oszustwach podatkowych. W ich przypadku tym zdarzeniem nie jest czas dokonania przestępstwa podatkowego, ale jest nim ostatni dzień roku kalendarzowego, w którym doszło do uszczuplenia podatkowego. Innymi słowy, chodzi tu o ostatni dzień roku kalendarzowego, w którym w sposób „oszukańczy” uchylono się od zapłaty kwoty należnego podatku.

Natomiast bardzo ważny dla niniejszej analizy jest przepis art. 44 § 2 k.k.s., przewiduje on bowiem „podatkową” przesłankę przedawnienia karalności. W przypadku przestępczych oszustw podatkowych przedawnienie ich karalności następuje również z chwilą przedawnienia zobowiązań podatkowych. Innymi słowy, przedawnienie należności podatkowej jest odrębną przesłanką przedawnienia karalności oszustw podatkowych. I w ten sposób dochodzimy do kwestii ścisłego powiązania przepisów prawa podatkowego z przepisami k.k.s. dotyczącymi jakże istotnej kwestii, tj. oceny, czy w danej sprawie karnoskarbowej doszło do przedawnienia karalności. A istotne jest to, że przedawnienie zobowiązań podatkowych jest krótsze niż najdłuższy termin przedawnienia karalności za poważniejsze oszustwa podatkowego i co do zasady wynosi ono 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym wystąpił termin zapłaty uszczuplonego podatku.

W literaturze wyrażono stanowisko, że przepis art. 44 § 2 k.k.s. ma marginalne znaczenie, gdyż przepisy prawa podatkowego przewidują szereg różnych zdarzeń skutkujących zawieszeniem lub przerwaniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego⁴. I jednym z tych zdarzeń jest wszczęcie sprawy karnoskarbowej.

Niemniej to stanowisko, choć formalnie słuszne, nie uwzględnia nadużycia przez aparat skarbowy instytucji prawa karanego skarbowego wyłącznie dla celów podatkowych. I ten ważny aspekt podatkowy przy stosowaniu przepisów k.k.s. trafnie uwzględnił Sąd Najwyższy w głosowanym orzeczeniu. Niewątpliwie za tę pogłębioną analizę tej złożonej sfery prawnej należy się wielki „pokłon” dla Sądu Najwyższego, bo dokonał on głębszej analizy prawnej tej problematyki, podczas gdy sądy karne podeszły do tej problematyki bardzo formalnie. Innymi słowy, bez analizy orzeczeń sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego nie jest możliwe dojście do oceny prawnej, jaką zaprezentował Sąd Najwyższy w głosowanym orzeczeniu.

Przedawnienie w prawie podatkowym i jego związek z przedawnieniem karalności w k.k.s.

Kwestia występującego tu związku między przepisami k.k.s. a przepisami prawa podatkowego wymaga odniesienia się do instytucji prawa podatkowego. Przedawnienie zobowiązania podatkowego ma związek z rodzajem sposobu powstania zobowiązania podatkowego. Zgodnie z przepisami art. 21 §1 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej⁵ mamy dwa sposoby powstania zobowiązania podatkowego. W pierwszym z nich zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą wystąpienia zdarzenia, z którym przepisy prawa podatkowego wiążą powstanie takiego zobowiązania. W drugim zaś przypadku, poza zdarzeniem „podatkowym” do powstania zobowiązania podatkowego, konieczne jest wydanie przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. W konsekwencji więc mamy dwa rodzaje decyzji podatkowych: deklaratoryjne i konstytutywne. Dla naszych rozważań istotne jest zaś to, że w kluczowych dla finansów publicznych podatkach decyzje podatkowe mają charakter deklaratoryjny, co oznacza, że chodzi tu o podatki

⁴ V. Konarska-Wrzošek [w:] A. Bułat, V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, s. 292.

⁵ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. 2025, poz. 111), dalej: o.p.

podlegające samoobliczeniu przez podatnika. I są to w szczególności podatki dochodowe od osób prawnych i osób fizycznych, podatek akcyzowy oraz podatek od towarów i usług⁶. Sprawa analizowana przez Sąd Najwyższy dotyczyła właśnie podatku dochodowego oraz podatku od towarów i usług, czyli podatków powstających z mocy prawa i niewymagających wydania decyzji podatkowej.

Dla dalszych rozważań istotny jest także przepis art. 59 § 1 o.p., który określa zdarzenia skutkujące wygaśnięciem zobowiązania podatkowego. Do tego rodzaju zdarzeń zalicza się przedawnienie zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 9 o.p.). Skutek ten, czyli wygaśnięcie stosunku podatkowego między dłużnikiem a wierzycielem, następuje z mocy prawa i nie wymaga żadnej odrębnej decyzji podatkowej. W konsekwencji więc z chwilą przedawnienia wierzyciel choćby w części niezaspokojony nie może już egzekwować dotychczas istniejącego zobowiązania zarówno co do kwoty długu głównego, jak i należnych odsetek⁷. I jak widać, zdarzenie *stricte* podatkowe w aktualnym stanie prawnym jest zdarzeniem, które może skutkować przedawnieniem karalności za przestępcze oszustwa podatkowe, o czym jednoznacznie stanowi art. 44 § 2 k.k.s.

I mamy tu oczywistą pierwszą konkluzję dotyczącą relacji między k.k.s. a prawem podatkowym. Terminy przedawnienia karalności w k.k.s., w tym przepisy wydłużające okres przedawnienia, mają znaczenie wyłącznie dla stosowania przepisów prawa karnego skarbowego. „Wydłużenie” terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nigdy nie może doprowadzić do wydłużenia terminów przedawnienia karalności określonych w k.k.s., te bowiem co do zasady nie mogą być dłuższe niż terminy określone w art. 44 § 1 k.k.s. w zw. z art. 44 § 5 k.k.s. Ale poza dyskusją jest, że przedawnienie zobowiązania podatkowego

może być zdarzeniem, które „skróci” nam terminy przedawnienia karalności. I na ten aspekt związków między k.k.s. a prawem podatkowym trafnie zwrócił uwagę Sąd Najwyższy w glosowanym orzeczeniu. To możliwe „podatkowe” skrócenie przedawnienia karalności przestępczych oszustw podatkowych ściśle wiąże się z wykładnią przepisów prawa podatkowego.

Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego określa art. 70 § 1 o.p. Zgodnie z jego treścią zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem lat 5 liczonych od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Trafnie wskazuje się przy tym, że przedawnienie zobowiązania podatkowego może być zdarzeniem prowadzącym do wygaśnięcia zobowiązania tylko wtedy, jeśli wcześniej nie wystąpiło inne zdarzenie prowadzące do tego samego skutku (np. zapłata podatku). Zobowiązanie podatkowe może przecież wygasnąć tylko raz, i to w skutek zdarzenia, które nastąpiło jako pierwsze⁸.

Instrumentalne wszczęcie sprawy karnoskarbowej jako okoliczność, która może prowadzić do przedawnienia karalności w sprawie o przestępcze oszustwa podatkowe

Przepisy Ordynacji podatkowej określają różnego rodzaju zdarzenia, które powodują przerwanie lub zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Co więcej, ustawodawca powiększał katalog tego rodzaju zdarzeń i w aktualnym stanie prawnym, w przepisie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., ujęto zdarzenie związane z glosowanym judykatem. Zdarzeniem tym jest wszczęcie postępowania karnego skarbowego o uszczuplenie zapłaty podatku, o ile sprawa ta ma związek z postępowaniem organu podatkowego w sprawie określenia zaległości podatkowej.

⁶ J. Rudowski [w:] S. Babiarczy, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 223.

⁷ *Ibidem*, s. 411.

⁸ B. Brzeziński, H. Filipczyk, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, M. Masternak, W. Morawski, A. Nita, A. Olesińska, J. Orłowski, E. Prejs, J. Pustuła, *Ordynacja podatkowa. Praktyczny komentarz*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 403.

Co ważne, wystarczy tu samo wszczęcie postępowania karnoskarbowego i nie jest wymagane wejście tego postępowania w etap *ad personam*, czego wymaga k.k.s. dla wydłużenia przedawnienia karalności. Natomiast art. 70 § 7 o.p. określa zdarzenie, z którym ustawa podatkowa „kasuje” skutki uprzedniego przerwania lub zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zdarzeniem tym jest m.in. prawomocne zakończenie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.

Ale pamiętać przy tym musimy, że organy podatkowe nie tylko prowadzą postępowania kontrolne lub podatkowe, ale mają istotną rolę w sprawach karnoskarbowych. Mogą dla celów podatkowych korzystać z przepisów k.k.s., nie będąc jednocześnie zainteresowane w prowadzeniu spraw karnoskarbowych. Nadto na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. w sprawie P 30/11⁹ przepisy prawa podatkowego wymagają poinformowania podatnika o wszczęciu sprawy karnoskarbowej (art. 70c o.p.). Co oczywiste dla karnisty, osoba, przeciwko której kieruje się postępowanie k.k.s., nie musi być podatnikiem. Może to być np. członek zarządu spółki, która nie wywiązała się z obowiązku zapłaty należnego podatku. Ale dla nas istotne jest to, że zawiadomienie to może mieć dowolną postać, gdyż jest to wyłącznie poinformowanie o fakcie wszczęcia sprawy karnoskarbowej¹⁰.

Ale skoro przepisy o.p. wymagają spełnienia określonych przesłanek dla „skuteczności” zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, to trafnie Sąd Najwyższy w głosowanym orzeczeniu zwraca uwagę na tę ważną okoliczność, którą musi badać także sąd karny, bo przecież niespełnienie „podatkowych” przesłanek zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie skutkować dalszym biegiem przedawnienia zobowiązania podatkowego. A taka okoliczność

zgodnie z art. 44 § 2 k.k.s. może również skutkować przedawnieniem karalności za oszustwa podatkowe. Przedawnienie karalności przy przestępczych oszustwach podatkowych następuje przecież z chwilą przedawnienia „ściganego” zobowiązania podatkowego.

Trafnie więc w uzasadnieniu do głosowanego orzeczenia Sąd Najwyższy zaakcentował: „Rzecz jednak w tym, że istotą zarzutu apelacyjnego nie była kwestia skuteczności doręczenia owego zawiadomienia oskarżonym jako podatnikom przez tzw. awizo. Istota ta sprowadzała się do tego, czy o wszczęciu postępowania karnego skarbowego, organy podatkowe winny były zawiadomić (w trybie art. 70c Ordynacji podatkowej), pełnomocnika oskarżonych, a jeśli tak, czy to uczyniły. Temu problemowi sąd odwoławczy nie poświęcił zaś żadnej refleksji. Świadczy o tym nie tylko okoliczność, że organ *ad quem* nie zawarł jakichkolwiek uwag w tym przedmiocie w pisemnych motywach swojego orzeczenia, ale nadto fakt, że zaniechał wglądu w akta postępowań podatkowych i kontrolnych, w celu jednoznacznego ustalenia kwestii reprezentacji oskarżonych w tych postępowaniach oraz skuteczności doręczenia zawiadomienia, o którym mowa w art. 70c ordynacji podatkowej, zarówno samym oskarżonym, jak i ewentualnie ich pełnomocnikom. Materiał dowodowy zawarty w aktach niniejszej sprawy, zawierający jedynie określone, wybrane przez strony kopie dokumentów z tych postępowań, nie był wystarczający do poczynienia stanowczych ustaleń w tym przedmiocie. Co więcej, i tego materiału, sąd odwoławczy nie poddał wnikliwej ocenie”.

Czyli Sąd Najwyższy trafnie wskazuje, że sąd karny powinien również sprawdzić, czy podatnik został zawiadomiony o wszczęciu sprawy karnej skarbowej, zawiadomienie to jest bowiem jednym z warunków „karnoskarbowego” zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego (chodzi tu o warunek z art. 70c o.p.).

Ale uzasadnienie do głosowanego orzeczenia jasno wskazuje, że Sąd Najwyższy dostrzega inny, jakże ważny aspekt złożoności powiązania prze-

⁹ Dz.U. 2022, poz. 848.

¹⁰ J. Rudowski [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 485.

pisów prawa podatkowego z art. 44 § 2 k.k.s. Ten ważny dla k.k.s. aspekt wiąże się wyłącznie z wykładnią przepisów prawa podatkowego. W uzasadnieniu Sąd Najwyższy akcentuje bowiem, że „w przedmiotowej sprawie przeprowadzenie analiz z powyższej perspektywy jawiło się jako konieczne, a to z uwagi na fakt, że postanowienie o wszczęciu śledztwa zostało wydane w dniu 30 października 2014 r., a śledztwo zostało zawieszone na mocy postanowienia z dnia 28 kwietnia 2015 r. (zatwierdzonego przez prokuratora w dniu 21 maja 2015 r.). Powodem zawieszenia śledztwa był fakt, że do czasu sporządzenia postanowienia w tym przedmiocie nie zostały wydane decyzje administracyjne określające wysokość zobowiązań podatkowych. Akta sprawy nie pozostawiają przy tym wątpliwości, że w powyższym okresie (tj. od momentu wszczęcia śledztwa do dnia 21 maja 2015 r.) nie podejmowano żadnych czynności dowodowych. Ograniczano się jedynie do występowania do organów podatkowych o udzielenie informacji na temat przewidywanego terminu wydania ostatecznych decyzji podatkowych i dwukrotnego wydania postanowienia o przedłużeniu śledztwa”.

W konsekwencji więc Sąd Najwyższy trafnie wskazuje na konieczność bardzo szerokiej analizy w sprawach karnoskarbowych, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego w myśl art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Ocena ta zdaniem Sądu Najwyższego powinna także mieć miejsce w sprawach karnoskarbowych, gdyż nie da się wykluczyć, że mamy do czynienia z przedawnieniem zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 70 § 1 o.p., to zaś może skutkować przedawnieniem karalności zgodnie z art. 44 § 2 k.k.s. Tym bardziej że, na co uwagę zwrócił Sąd Najwyższy, sprawa karnoskarbowa została praktycznie zaraz zawieszona, do przedstawienia zaś zarzutów (zdarzenie wydłużające przedawnienie karalności) doszło znacznie później.

W ten sposób dochodzimy do kolejnego aspektu naszej analizy, podkreślającego wagę i poprawność oceny dokonanej przez Sąd Najwyższy. Przy wykładni przepisów prawa podatkowego widoczna jest już jasna linia, że

instrumentalne wykorzystanie przez organy podatkowe art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zw. z art. 70c o.p. nie prowadzi do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Oznacza to, że mimo formalnego wszczęcia sprawy karnoskarbowej przedawnienie zobowiązania podatkowego biegnie dalej. Przyjmuje się tu bowiem, że organ podatkowy, wszczynając postępowanie karne skarbowe, nie może później „nic nie robić” w sprawie karnej skarbowej. I to w szczególności w obszarze procedury, w której nie uczestniczy podatnik. Podatnik bowiem nie ma żadnego wpływu na to postępowanie. Co więcej, Sąd Najwyższy trafnie akcentuje, że w tego rodzaju sprawach postępowanie karne skarbowe bardzo często ulega niezwłocznemu zawieszeniu w oparciu o art. 114a k.k.s. Takie zawieszenie oznacza zaś, że dalsze losy sprawy karnoskarbowej zależne są od ustaleń z postępowania kontrolnego lub z postępowania podatkowego. Te ostatnie zaś same w sobie nie przerywają i nie zawieszają biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego¹¹.

Ten słuszny kierunek wydaje się być też potwierdzony przez uchwałę składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego. W uchwale tej jednoznacznie przyjęto, że ocena legalności i zasadności wszczęcia sprawy karnoskarbowej pod kątem zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego należy do kognicji sądów administracyjnych¹². O ile bowiem sądy te nie mają prawa do oceny, czy w sprawie karnoskarbowej zasadne byłoby już umorzenie tej sprawy, to mają one pełne prawo oceniać zasadność wszczęcia spraw karnoskarbowych pod kątem sprawdzenia, czy doszło tu do zawieszenia biegu przedawnienia

¹¹ Tak WSA we Wrocławiu w uzasadnieniu do wyroku z dnia 22 lipca 2019 r., I SA/Wr 365/19. Są jednak orzeczenia niekorzystne dla podatników, wskazujące na brak możliwości oceny zasadności wszczęcia sprawy karnoskarbowej przez sądy administracyjne. Zob. wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2018 r., II FSK 877/16, przy czym są to zasadniczo orzeczenia podjęte przed opisaną dalej uchwałą składu siedmiu sędziów NSA.

¹² Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., I FPS 1/21.

zobowiązania podatkowego, czy też jednak do tego rodzaju zawieszenia nie doszło.

Podsumowanie

W konsekwencji należy w całości podzielić oceny Sądu Najwyższego leżące u podstaw głosowanego orzeczenia. Z uwagi na art. 44 § 2 k.k.s. przedawnienie zobowiązania podatkowego jest ważną okolicznością dla oceny, czy doszło do przedawnienia karalności za oszustwa podatkowe. Stąd też słusznie Sąd Najwyższy akcentuje konieczność analizy w sprawie karnoskarbowej, czy doszło do przerwania lub zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego w myśl przepisów Ordynacji podatkowej.

Ale Sąd Najwyższy w swoich ocenach poszedł dalej i trafnie zaakcentował, że wiele spraw karnoskarbowych było wszczynanych instrumentalnie, wyłącznie dla celów zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego¹³. A zgodnie z wykładnią prze-

pisów prawa podatkowego takie „instrumentalne” wszczęcie nie powoduje zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stąd też Sąd Najwyższy trafnie podkreśla, że skoro przedawnienie zobowiązania podatkowego ma wpływ na przedawnienie karalności oszustw podatkowych, to tego rodzaju szersze badanie „obciąża” także sąd karny i dzięki temu oczywiste nadużywanie prawa przez aparat skarbowy instytucji z art. 70 § 1 pkt 6 o.p. może być samodzielnie „eliminowane” również przez sądy karne. Ale niewątpliwie taka ocena prawna wymagała wyjścia poza „wąskie” ramy interpretowania przepisów k.k.s. Jest to zresztą dowód na to, że otoczenie prawne przy interpretacji przepisów k.k.s. może być bardzo złożone, jeśli na wykładnię tych przepisów wpływ ma wykładania przepisów prawa podatkowego.

¹³ A. Ladziński, A. Sarna, *Postępowanie karne skarbowe a przedawnienie – czy da się ucywilizować praktykę organów podatkowych?*, prezentacja przedstawiona

podczas V Toruńskiego Przeglądu Orzecznictwa Podatkowego, Toruń, 6–7 marca 2020 r., gdzie podano, że 94% spraw karnych skarbowych wszczynano w toku postępowań podatkowych, w ostatnim roku biegnącego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Abstract

About the complexity of the obligation of the Criminal Court to examine ex officio statute of limitations for criminal liability for tax fraud as the procedural obstacle

Keywords: Fiscal Penal Code; tax fraud, limitation of criminal liability

The commentary concerns one of the judgment of the Supreme Court, encompassing the analysis of the complexity of the statute of limitations for tax fraud, penalized in the Fiscal Penal Code. The Supreme Court's conclusion should be shared that in the case of crimes related to tax frauds, the criminal court must also analyze circumstances outside the fiscal criminal law, related to the assessment of the effectiveness of the suspension of the statute of limitations for the tax liability.

Bibliografia**Literatura**

Brzeziński B., Filipczyk H., Kalinowski M., Lasiński-Sulecki K., Masternak M., Morawski W., Nita A., Oleśńska A., Orłowski J., Prejs E., Pustuł J., *Ordynacja podatkowa. Praktyczny komentarz*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Oleśńska, Gdańsk 2017.

Konarska-Wrzosek V. [w:] A. Bułat, V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021.

Oczkowski T., *O niezamierzonej „dwukierunkowości” Kodeksu Karnego Skarbowego w karaniu za zachowania godzące w obowiązki fiskalne*, „Palestra” 2024, nr 9.

Rudowski J. [w:] S. Babiarez, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.

Akty prawne

Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. 2025, poz. 111).

Ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tj. Dz.U. 2024, poz. 628).

Orzecznictwo

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11.

Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2018 r., II FSK 877/16.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., I SA/Wr 365/19.

Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., I FPS 1/21.

Inne

Ladziński A., Sarna A., *Postępowanie karne skarbowe a przedawnienie – czy da się ucywilizować praktykę organów podatkowych?*, prezentacja przedstawiona podczas V Toruńskiego Przeglądu Orzecznictwa Podatkowego, Toruń, 6–7 marca 2020 r.